

## **DESENVOLVIMENTO, MEIO AMBIENTE E EXTRAFISCALIDADE NO BRASIL**

### *DEVELOPMENT, ENVIRONMENT AND EXTRAFISCAL IN BRAZIL*

**Heleno Taveira Torres**

Advogado. Professor de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP. Membro do Comitê Executivo da International Fiscal Association – IFA e da Direção Executiva do Instituto Latino-americano de Derecho Tributario – ILADT.

Doutor e Livre-Docente em Direito pela Universidade de São Paulo – USP.

*E-mail: [juliana@helenotorres.com.br](mailto:juliana@helenotorres.com.br)*

#### **Artigo Convidado**

### **1 DESENVOLVIMENTO E LIBERDADES INDIVIDUAIS EM FACE DA TRIBUTAÇÃO**

Temos, na atualidade, uma grande preocupação sobre a preservação do meio-ambiente, com uma busca constante de instrumentos governamentais, legislativos ou mesmo privados, para alcançar o propósito da sua manutenção, nas manifestações de meio-ambiente natural, artificial, cultural ou do trabalho.

Relacionar direitos humanos e tributação deve coincidir com a identificação daquilo que a fiscalidade pode fazer pelo crescimento e melhoria das condições de vida das pessoas que vivem em um determinado Estado ou município, mediante inclusão social e avanços na ordem econômica, pela proteção ambiental, garantia de livre iniciativa e competitividade equilibrada.

É indiscutível que toda a doutrina que se ocupou das autonomias laborava na compreensão da sua importância para a descentralização administrativa como instrumento de redistribuição regional de riquezas e melhor atendimento das necessidades materiais das pessoas. Como exemplo, mesmo municípios de grande arrecadação veem-se com problemas semelhantes aos de menor expressão, quanto ao aprimo-

ramento da qualidade de vida das pessoas. A diferença fica por conta dos modelos de promoção das liberdades individuais concebidas como fator de desenvolvimento.

Ora, se o desenvolvimento pode ser visto como um processo de expansão das liberdades reais que as pessoas desfrutam (atingidas por liberdades chamadas de instrumentais, que são aquelas políticas, econômicas, oportunidades sociais, garantia de transparência e segurança protetora), a liberdade deve ser alçada à condição de fim primordial e principal meio do desenvolvimento, como adverte Amartya Sen (1999). Qualquer “extrafiscalidade” possível somente terá cabimento como integrada à efetivação dos direitos fundamentais, e não como algo inerente aos chamados “fins do Estado”, algo de há muito superado no Estado social. Aqui acrescentamos o protagonismo dessa tarefa, pela sua importância como instrumento da expansão das liberdades humanas. O princípio do Estado Democrático de Direito exige a concretização dos direitos fundamentais nas suas máximas possibilidades.

Competência tributária, como o poder de legislar em matéria tributária, somente pode ser exercida com observância de todos os seus contornos constitucionais, a partir das limitações e princípios ali constantes. São limites intransponíveis e que não admitem exceção, salvo aquelas previamente determinadas. Desse modo, as competências a serem exercidas devem vir acompanhando os próprios contornos da autorização para legislar em matéria ambiental. Por conseguinte, guardando vistas à repartição de competências tributárias materiais tributárias e ambientais, instrumentos fiscais podem ser usados para surtir efeitos sobre interesses públicos relativos ao controle das garantias de meio ambiente natural saudável, garantia de ambiente do trabalho, preservação dos espaços urbanos ou dos bens culturais.

O tributo ambiental, segundo alguns, seria aquele afetado pela *finalidade*, na sua latente extrafiscalidade<sup>1</sup>, portanto. Essa é uma afirmação

---

<sup>1</sup> Atente-se, agora, no aspecto teleológico do imposto. Porquanto, é a finalidade que preside à sua criação, e não o seu facto gerador, que permite qualificá-lo como ambiental. Pois, de outro modo, ou a sua classificação como instrumento de defesa do ambiente estaria comprometida, devido à semente de potencial ineficácia que uma definição fundada nesse outro critério depositaria no seu seio, por ser perturbada a ideia de prevenção que deve presidir à abordagem ambiental, ou, *in extremis*, todos os impostos seriam ambientais, já que viver é poluir. Pode, assim, classificar-se como

sobremodo duvidosa, haja vista a falência dessas teorias finalistas e do próprio conceito de extrafiscalidade. Nas palavras de Pedro Herrera, “El adjetivo ‘ambiental’ aplicado a los tributos no es menos ambiguo que el concepto de ‘extrafiscalidad’. Dónde radica el núcleo *ambiental*? En la *estructura* del impuesto, o en el destino de los fondos recaudados?” (HERRERA MOLINA, 2000, p. 57). Essa é a dúvida que campeia nessa seara, pois, como garantia de segurança jurídica, deve-se ter a possibilidade de identificar onde termina o “fiscal” e onde começa o “extrafiscal”, de modo a evitar a ampliação indevida do quantitativo dos tributos e suas afetações à liberdade e ao patrimônio dos contribuintes. Faz-se necessário, pois, resguardar a sociedade de investidas legislativas do poder de tributar, a pretexto de medidas preservacionistas, para criar tributo que, ao fim e ao cabo, a mais não servem do que ampliar a carga tributária geral, desprovido de qualquer vínculo com a atividade estatal de proteção ao meio ambiente.

Operando em acepção muito estreita, quanto ao campo de possibilidade da chamada “fiscalidade ambiental”, interessa-nos demonstrar que tal relação entre competências constitucionais, aquelas sobre o exercício da atividade legislativa em matéria tributária e as de regramento ambiental, podem perfeitamente justificar a criação de um tributo ambiental, mas desde que presente, a partir do motivo constitucional (preservação do meio ambiente), o reflexo deste nos critérios de tributação elaborada pelo legislador. Medidas de isenção podem ter finalidade ambiental, mas não se prestam a configurar um tributo como tipicamente “ambiental”. Em vista disso, é fundamental compreender a dinâmica tributária nas suas múltiplas possibilidades de relacionamento entre competências tributárias e aquelas ambientais.

---

tributo ecológico um imposto cujo facto gerador não expresse directamente um acto de degradação ambiental. SOARES (2001, p. 290). Para um amplo estudo sobre a extrafiscalidade, veja-se: NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 435-670; TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Direitos Humanos e Tributação: Imunidades e Proibições de Discriminação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, v. 3; COSTA, Regina Helena. Tributação ambiental. In: FREITAS, Vladimir Passos de. *Direito ambiental em evolução*. Curitiba: Juruá, 1998, p. 297-309; BENJAMIN, Antonio Herman de V. *et alii*. O Princípio poluidor-pagador e a reparação do dano ambiental. In: BENJAMIN, Antonio Herman de V. *Dano Ambiental, prevenção, reparação e repressão*. São Paulo: RT, 1993, p. 162 e ss; DERANI, Cristiane. *Direito ambiental econômico*. São Paulo: Max Limonad, 1997, 297p.

## **2 DISTINÇÃO DOS TRIBUTOS NO ORDENAMENTO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO E A NOÇÃO DE EXTRAFISCALIDADE**

O Estado Democrático de Direito responde pela necessária proteção aos indivíduos contra o arbítrio, vinculado que é a regras previamente estabelecidas, cuja coerência sistêmica não lhe permite uma ilimitada discricionariedade de ação. Estrutura-se, assim, a partir de questões típicas de Direito Constitucional, uma proposta construtivista da ideia de segurança jurídica em matéria tributária, com os objetivos de aprimorar o conhecimento necessário sobre a organização e o funcionamento do Sistema Tributário de um Estado Democrático e Social de Direito, consciente das vinculações com a ação do Estado nas ordens econômica e social, de finalidade ordenadora ou promocional, segundo criterioso planejamento público. Desse modo, a análise do conceito de segurança jurídica em matéria tributária vai muito além de uma simples alegação dos princípios de legalidade ou de isonomia, segundo as preferências individuais por maior certeza ou justiça projetadas pelo sistema<sup>2</sup>, ou de mero respeito à sua hierarquia normativa. Na atualidade, deve-se buscar tanto mais a afirmação dos limites do papel do tributo como instrumento de intervenção do Estado nas ordens social ou econômica (i), no respeito aos valores próprios do direito privado, que concentram em si os magnos preceitos das relações entre partícipes da sociedade civil (ii), nas medidas de simplificação e de solução célere de controvérsias (iii), nos tratamentos dos regimes especiais segundo as diversas situações dos sujeitos (iv) e na promoção do desenvolvimento nacional (v).

Tomando como ponto de partida nosso sistema constitucional, é possível encontrar no conceito de “tributo” uma noção unitária, fundada num regime jurídico próprio, que se distribui pelas espécies de tributos que a Constituição admite. Eis uma peculiaridade do nosso sistema que impõe severos limites ao legislador e intérpretes, pela prévia indicação das tipologias de tributos, além das respectivas materialidades, mediante distribuição de competências tributárias. Se

---

<sup>2</sup> Como anotara Fernando Sainz de Bujanda (1963, p. 147), la seguridad, en su doble manifestación – certidumbre del Derecho y eliminación de la arbitrariedad – ha de considerarse ineludiblemente en función de la legalidad y de la justicia. Esta última y la seguridad son valores que se fundamentan mutuamente y que, a su vez, necesitan de la legalidad para articularse de modo eficaz.

uma espécie de “entrada pública” não se enquadra no respectivo tipo de “tributo”, por *comparação*, de imediato, a consequência é a não aplicabilidade do regime constitucional tributário, por não se subsumir ao respectivo conceito material e seus critérios de qualificação. Se a título de criar uma taxa, por exemplo, o legislador atribuir regime jurídico destoante das notas exigidas pela Constituição para compor o regime desse tributo, ela será inconstitucional.

Naturalmente, a distinção que se faz das espécies tributárias tem função meramente instrumental, em face da própria configuração dada pela Constituição a cada uma, com a consequência de que, afirmando-se tal “unitariedade” da noção de tributo, nega-se qualificação tributária a todas as demais entradas públicas não reconduzíveis aos caracteres do conceito de tributo, definidos pelo seu regime jurídico-tributário. Isto, todavia, não implica a inepta pretensão de apresentar um mero elenco dos tipos indicados topologicamente na Constituição Federal, no capítulo ínsito ao sistema tributário, pois o *nomen iuris* ou o eventual emprego *concreto* das verbas arrecadadas são despidiendos para qualificar, com segurança, o tipo de tributo e, por conseguinte, demarcar o seu âmbito de pertinência sistêmica no Direito Tributário.

Para a *ciência do direito*, ao descrever nosso sistema constitucional, não lhe resta outra alternativa senão identificar um critério comum às espécies de tributos. Contudo, como a Constituição não cria tributos, mas apenas dispõe competências, o máximo que a doutrina poderá fazer será classificar tais competências, também. E aqui se apresenta o que chamamos de *motivo constitucional para a ação do legislador* na criação das leis tributárias, segundo o elemento erigido pela Constituição como fundamentação do agir legislativo: i) *empréstimo compulsório* e ii) *contribuições* – para atender finalidades preestabelecidas, como criação de previdências, investimentos relevantes, intervenção no domínio econômico etc; iii) *taxas*, em vista da utilização de serviços públicos prestados de modo efetivo ou postos à disposição do interessado; iv) *contribuição de melhoria*, a partir de prévia construção de obras públicas (com valorização), para recuperação (total ou parcial) do seu custo; e v) *impostos*, quanto ao exercício de competências, visando à formação do orçamento geral.

Atente-se. Quando digo que a finalidade é relevante, não estou me referindo ao “destino” da receita, à finalidade do atendimento efetivo da necessidade pública pelo emprego da arrecadação, mas sim ao “motivo” constitucionalmente admitido para o exercício da

competência, que só a um tributo isso foi posto como vinculante para informar, também, os critérios normativos (materialidade, base de cálculo e contribuinte): às *contribuições*<sup>3</sup>. Fala-se, pois, de *tributos dependentes de finalidade específica*, como motivo constitucional para o exercício da competência.

Desse modo, não serão espécies de “tributos ambientais” aqueles que simplesmente tenham sido criados para que sua arrecadação permita a formação de fundos específicos em favor da preservação e controle do meio ambiente ou similar. A finalidade (ambiente) deve vir presente e reconhecível na estrutura da norma tributária, a partir do motivo constitucional, como as hipóteses do art. 225, da CF.

Conforme Luis Manuel Alonso González, a distinção entre fins extrafiscais e efeitos extrafiscais revela a fronteira entre seus critérios de determinação. Em síntese, entende o autor que se um tributo orienta-se precípua e especificamente a um fim distinto do arrecadatário, este será um tributo extrafiscal; mas se, diversamente, sua aplicação produz unicamente efeitos extrafiscais, isso não lhe confere equivalente qualificação. É fundamental verificar-se a predominância do elemento extrafiscal sobre aquele de natureza unicamente fiscal, sempre dentro do marco constitucional, para que se verifique o fundamento instrumental do tributo, no qual a arrecadação é secundária em relação ao fim que o legislador pretende atingir (cf. ALONSO GONZALEZ, 1995, p. 22-3). Neste passo, o simples emprego de isenções ou subvenções não seria suficiente para tornar o “tributo” ao qual se vincula em “extrafiscal”. Tampouco é relevante que o produto da arrecadação quede-se inteiramente afetado ao propósito pretendido.

A garantia contra o uso da extrafiscalidade agravante, geralmente criadora de efeitos discriminatórios, foi consolidada, na Constituição de 1988, no art. 150, II, ao prescrever o impedimento, para qualquer uma das pessoas políticas, de “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente [...]”. A inserção do princípio de não-discriminação no sistema constitucional brasileiro é decorrência da adoção do princípio da capacidade contributiva como

---

<sup>3</sup> Percebe-se que no caso do Empréstimo Compulsório (art. 148, CF) e dos Impostos Extraordinários (art. 154, II, CF) o *fin* não se presta para qualificar o conteúdo das regras instituidoras. Em verdade, tanto um quanto outro serão sempre espécies de impostos com arrecadação afetada a uma despesa específica. Contudo, mesmo nesses casos, cessadas as causas, deverão cessar as cobranças, na mesma proporção.

único critério para marcar a diferença de tratamento entre “contribuintes”. No plano *legislativo*, presta-se como limite à escolha da matéria factual para compor a hipótese de incidência de normas tributárias, porquanto o fato escolhido deverá ser revelador, com certa precisão, da capacidade econômica do sujeito passivo<sup>4</sup>. Desse modo, escolhido o fato impositivo (revelador de capacidade contributiva), e definida a base de cálculo e alíquota aplicáveis (graduação da carga tributária individual), exaure-se o papel do princípio de capacidade contributiva no âmbito legislativo. Na aplicação, contudo, sua importância é ainda maior, por servir como o único critério de atendimento à tipicidade da quantificação legalmente prevista, nos atos de apuração do tributo devido, pela graduabilidade necessária.

Desta forma, a contribuição de intervenção sobre o domínio econômico poderá ter cunho parafiscal, mas esta peculiaridade jamais poderá ser reclamada como elemento caracterizador da sua natureza de contribuição interventiva, inclusive em matéria de proteção ou preservação do meio ambiente. É uma possibilidade de opção financeira, não a única. Sua característica fundamental será sempre a *função instrumental que pretenda implementar*, visando ao bem-estar da ordem econômica, no intuito de equilibrá-la, mediante a cobrança de um tributo, posto como meio, instrumento, de duração condicionada, até que se alcance o êxito almejado, por não estar finalisticamente vinculada à manutenção da existência e permanência do Estado.

Por ser o princípio da capacidade contributiva o único critério admitido pela Constituição para distinções de regimes e tratamentos entre contribuintes, quando estes se encontrem em condições análogas, o recurso ao exercício de *poder de polícia*, salvo para o caso de criação de taxas (art. 145, II, CF), como meio para fundamentar efeitos de *extrafiscalidade* à atividade tributária, com o objetivo de conferir tratamento mais gravoso a qualquer situação, ainda que de

---

<sup>4</sup> Corroborando essa opinião, afirma Roque Carrazza (2001, p. 77): “O princípio da igualdade exige que a lei, tanto ao ser editada, quanto ao ser aplicada: a) não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente; b) discriminem, na medida de suas desigualdades, os contribuintes que não se encontrem em situação jurídica equivalente. No caso dos impostos, estes objetivos são alcançados levando-se em conta a *capacidade contributiva* das pessoas (físicas ou jurídicas)”. Sobre a relação entre capacidade contributiva e extrafiscalidade, cf.: COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 77-84.



cunho ambiental, somente poderá ser aplicado nos exíguos casos para os quais a Constituição autoriza o seu uso, a exemplo das hipóteses do art. 153, § 1º, da CF, das contribuições de intervenção no domínio econômico, da progressividade ou mesmo da seletividade dos impostos sobre o consumo. Dessome-se do rigor de tais limites que qualquer tentativa de emprego de extrafiscalidade há de ser antecipada de largo exame de compatibilidade com os princípios do sistema constitucional tributário (FICHERA, 1973, p. 155).

### **3 ORDEM ECONÔMICA E INCENTIVOS FISCAIS**

Como regra geral, os tributos devem ser uniformes em todo o território nacional, sendo vedada discriminação em relação a qualquer Estado, ao Distrito Federal e aos Municípios. Todavia, é permitida a concessão de incentivos e benefícios fiscais para “promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país” (art. 151, I). O art. 174, § 1º estabelece que o Estado, no papel de agente normativo e regulador da atividade econômica, deve planejar o desenvolvimento nacional equilibrado e harmonizar os planos nacionais e regionais de desenvolvimento.

Dentre outros, a Constituição permitiu, como visto, a concessão de incentivos fiscais regionais que favoreçam o desenvolvimento de regiões, reduzindo as desigualdades econômicas e sociais (art. 43, § 1º, I e II e § 2º, III, todos da CF). O estímulo fiscal para instalação de empreendimentos industriais para determinadas regiões desfavorecidas de atividades econômicas propicia uma imediata realocação de recursos e, a longo prazo, favorece a redistribuição de riquezas, por gerar empregos e aumentar o poder aquisitivo dos indivíduos lá residentes (BORGES, 1994, p. 101; SILVEIRA, 2009, p. 133).

Na economia, a “vantagem comparativa” foi uma expressão criada pelo economista David Ricardo em 1817, em sua obra *“The Principal of Political Economy and Taxation”*. Ele demonstra que a especialização de determinadas regiões na produção de bens e serviços confere aos empreendedores mais eficiência e vantagens específicas e defende a eliminação de barreiras comerciais. Aplicado este entendimento ao caso concreto, temos que indústrias automotivas estabelecidas em tradicionais áreas industriais, como na no Estado de São Paulo, possuem “vantagem comparativa” por contar com mão-de-obra especializada, maior oferta de fornecedores, demandas



do mercado consumidor, facilidades na importação e exportação de peças, dentre outros.

Nas abalizadas palavras de Gilberto Bercovici, autor da mais importante obra sobre a questão em apreço: “O desenvolvimento é condição necessária para a realização do bem-estar social. O Estado é, através do planejamento, o principal promotor do desenvolvimento” (BERCOVICI, 2003, p. 58 e 158). Por isso, a necessidade de se eliminar desequilíbrios regionais, como fim, mediante a igualação financeira em favor dos entes menos desenvolvidos, como meio.

As empresas devem, portanto, mensurar com prudência os riscos assumidos no exercício de sua atividade para que o investimento seja economicamente sustentável e contínuo. O alto risco deve ser recompensado com expectativas de retorno. E quando isso envolve a obtenção de incentivo fiscal, conferido pelo Estado como parte relevante dos seus interesses de políticas públicas de promoção do desenvolvimento, nesse caso, aquele risco deve ser ao menos minimizado pelo incentivo fiscal, assumido unicamente pela oferta pública da pessoa política interessada (SOLER ROCH, 1983).

Estudos econômicos com resultados empíricos comprovam que a tributação desencoraja a assunção de riscos (*risk taking*) pelos empreendedores e é fator de extrema relevância para a tomada de decisões negociais. Por isso, incentivos fiscais funcionam como estímulos para escolha da região e da atividade econômica que será desenvolvida (SALANIÉ, 2003).

Evidentemente que todo tributo gera impactos e distorções sobre a economia e seria impossível atingir-se uma propalada “full neutralization”. Com o *princípio de neutralidade* (relativa), busca-se evitar o chamado “excess burden” sobre a concorrência, ocasionado pela tributação. Por isso, por “distorções da concorrência” deve-se entender, como fala Fritz Neumark, toda perturbação da concorrência mediante medidas fiscais de modo a conduzir setores ou empresas a resultados não desejados pelo Estado (NEUMARK, 1994). Isso não se confunde com a finalidade dos incentivos fiscais. É outra coisa. Busca-se apenas que o imposto incida e seja exigido integralmente, mas sem malefícios ou distorções graves, então corrigidas por regimes especiais de ajustes. Os incentivos, por outro lado, podem cumprir este papel de conformidade entre tributação, desenvolvimento e estabilidade da ordem econômica.

A justiça social almejada por nossa Constituição não pode ser alcançada por uma igualdade formal, mas, ao contrário, impõe que haja tratamento diferenciado para o equilíbrio sócio econômico e a redistribuição de riquezas. E toda essa afirmação de direitos ou de estímulo ao desenvolvimento tem um preço a pagar. É o custo dos direitos de que falam Holmes e Sunstein (2000).

Evidente que tributação exerce papel importante como instrumento da *justiça distributiva*, reduzindo desigualdades sociais, permitindo o exercício dos direitos fundamentais, da liberdade, do bem-estar, tudo em prol da dignidade da pessoa humana, da valorização social do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º, II da CF) (MELLO, 2006, p. 133-8) (GRUPENMACHER, 2006, p. 99-114).

É de justiça distributiva que tratam os incentivos fiscais voltados para preservação do equilíbrio regional. Nestes casos excepcionais, a discriminação fiscal permitida pelo princípio da isonomia deve adequar-se à capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CF) e ser coerente com os propósitos e interesses sociais, econômicos ou culturais privilegiados pela Constituição (MELLO, 1978, p. 13). Estes interesses foram escolhidos por consenso pelo Poder Constituinte e são diretrizes determinantes para a política econômica e fiscal<sup>5</sup> (BUCHANAN; MUSGRAVE, 2001, p. 75-6).

Ricardo Lobo Torres (2009, p. 100), ao examinar, com propriedade, a relação entre o desenvolvimento e a justiça financeira, cujas relações são necessárias, assim comenta o papel do intervencionismo estatal:

O princípio do desenvolvimento econômico volta a se vincular, nos dias atuais, à idéia de justiça financeira: autoriza um mínimo de intervencionismo estatal direto na economia (empresas públicas), redireciona os investimentos para as obras de infra-estrutura, coloca sob suspeita de ilegitimidade a política de concessão de incentivos

---

<sup>5</sup> No que respeita ainda ao princípio da igualdade, concluímos que as discriminações legislativas são com ele compatíveis apenas nos casos em que seja possível estabelecer um vínculo de correlação lógica entre a particularidade diferenciadora consagrada e a desigualdade de tratamento em que resultado é conferido. Deve ser possível correlacionar pacificamente o valor que fundamenta a norma que exige o tributo e o valor em que radica o estabelecimento de uma diferenciação em termos tais que se reconheça que esta deve prevalecer. CATARINO, João Ricardo. *Redistribuição tributária: estado social e escolha individual*. Coimbra: Almedina, 2008, p. 638.

fiscais e se equilibra com outros princípios, como a redistribuição de rendas e a capacidade contributiva. Já não mais prevalece a visão utilitarista, tão ao gosto dos economistas, segundo a qual a política desenvolvimentista deveria conduzir ao intervencionismo do Estado e ao sacrifício da justiça financeira.

O caráter extrafiscal<sup>6</sup> dos impostos, as imunidades insculpidas no texto constitucional, as isenções, os incentivos e benefícios fiscais são todos meios que buscam atingir a justiça fiscal, por intermédio da realocação de recursos e redistribuição de meios de produção e riquezas.

O sistema jurídico e o sistema econômico interagem com o propósito de gerar o bem-estar social (*social welfare*). Por isso, numerosos pensadores na atualidade, como Louis Kaplow, Steven Shavell e Richard A. Posner, propõem a análise econômica do direito para identificar a ideia moral, o propósito intrínseco à norma, como propósitos de justiça distributiva mais eficaz. Todos esses vetores axiológicos orientam a fundamentação dos incentivos fiscais na Constituição. É desta que se extrai a finalidade das leis que os concedem, desde que, em síntese, sirvam a estimular determinadas atividades, reduzir desigualdades regionais ou recuperar critérios de justiça ou de igualdade entre sujeitos (GEORGAKOPOULOS, 2005, p. 25-6).

---

<sup>6</sup> “Ello nos pone en contacto con la cuestión de las técnicas desagravatorias con fines fiscales y extrafiscales. Porque, en efecto, es necesario distinguir desde un principio las diferentes funciones de carácter inmediato – no mediato – que cumplen aquellas normas tributarias, habida cuenta de que éstas pueden utilizarse con la finalidad de adecuar el impuesto a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, o con otros fines extrafiscales. Las primeras cumplen una función eminentemente fiscal, es decir, suponen mecanismos o instrumentos de justicia tributaria y obedecen a una función característica o propia del tributo en cuanto miden fielmente la capacidad económica relativa del sujeto pasivo y contemplan reducciones en aras de aquella correcta medición; por ello nos referiremos a éstas denominándolas “técnicas de desagravación con fines fiscales”, entendiendo por tales fines los propios o característicos de una norma tributaria. En contraposición a estas técnicas desagravatorias, se encuentra el segundo tipo de normas que abogan por la consecución de otros fines constitucionalmente amparados pero, en principio, ajenos a los fines propios y característicos del tributo. A ellas nos referiremos con el nombre de “técnicas desagravatorias con fines extrafiscales” o ajenas a la adecuación del impuesto a la capacidad contributiva” (MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta. *Técnicas desagravatorias y deber de contribuir*. Madrid: McGraw-Hill, 1999. p. 125).

### 3.1 O CONCEITO E AS MODALIDADES DE BENEFÍCIOS FISCAIS

O papel promocional dos incentivos fiscais consiste em servir como medida para impulsionar ações ou corretivos de desigualdades no sistema econômico, visando a atingir certos benefícios, cujo alcance poderia ser tanto ou mais dispendioso, em vista de planejamentos públicos previamente motivados. Não depende, pois de capacidade contributiva ou similar princípio de justiça tributária, até porque geralmente são empregados em casos nos quais os sujeitos precisam demonstrar capacidade econômica para atender às condições requeridas. Outros valores os informam, a superar a seara do individual, da micro-economia, com projeções típicas de ordenação macro-econômica, em favor dos interesses públicos envolvidos.

Quanto às competências materiais sobre incentivos fiscais, nossa Constituição de 1988 foi pródiga, se comparada às anteriores. Basta ver os artigos: art. 150, I, c/c o seu § 6º, e com o art. 156, § 3º, III, no que respeita à exigência de legalidade; art. 150, II, e art. 3º, quando exige redução de desigualdades entre sujeitos; art. 151, I, para a redução de desigualdade regional, assim como o art. 43, § 2º, ao estabelecer condições para a criação de incentivos fiscais, em detrimento do dever uniformidade territorial dos tributos; art. 19, I e 195, § 3º, impedindo a utilização de incentivos; e como forma de políticas de estímulo: art. 146, III, “c”, no que tange aos incentivos às cooperativas; art. 146, “d”, art. 170, IX e 179 (microempresas e empresas de pequeno porte); art. 180 (turismo); 149, § 2º, I, 153, § 3º, III, e 155, § 2º, X, “a” (para estimular exportações); art. 195, § 7º e 150, VI, “c” (entidades de assistência social); art. 215 (cultura); art. 217, IV (desportes); art. 217, § 3º (lazer como forma de promoção social); art. 218 (desenvolvimento científico, pesquisa e capacitação tecnológica); art. 225, I, II e III (meio ambiente); art. 227, § 3º, IV (proteção e guarda de criança ou adolescente órfão ou abandonado); ADCT, art. 40 (Zona Franca de Manaus) e ADCT, art. 76, § 1º (setor produtivo de certas regiões); no que tange à aplicação de incentivos à agricultura, mediante irrigação, art. 43, § 3º, e ADCT, art. 42; instituindo o Fundo Social de Emergência, ADCT, art. 71 e 72; e ainda aqueles relacionados com a determinação orçamentária, como são os art. 63, 163, 167, II, e 165, § 6º a 9º. Esta lista não é exaustiva, ausente que se encontra de algumas regras específicas sobre isenções que não guardam relação direta com o conceito de “incentivo” aqui examinado.

Benefício fiscal é um conceito amplo que abrange modalidades específicas, como a imunidade<sup>7</sup>, a isenção, o diferimento, a subvenção e as hipóteses de desoneração parcial como a redução da alíquota, da base de cálculo, concessão de créditos, amortização ou depreciação aceleradas e outros.

Claro que nem toda espécie de ajuda ou simplificação de formalidades pode ser definida como “incentivo fiscal”. Mas numa análise do regime constitucional dos auxílios estatais, encontramos as seguintes modalidades de incentivos autorizados na Constituição: i) aqueles sob a forma de isenção total ou parcial (crédito presumido, redução de alíquota etc), chamados de “incentivos tributários”; os quais podem vir de modo autônomo ou em concomitância com as espécies dos chamados ii) “incentivos financeiros”, aplicáveis a todos os outros casos em que não persistam vinculações à regra-matriz de incidência de um dado tributo, agregando-se nova relação jurídica àquela de natureza estritamente “tributária” ou mesmo independente desta.

Nuno Sá diferencia os benefícios fiscais de “desagravamentos-regra estruturais”. Os últimos são, nas palavras do autor, “[...] medidas de desagravamento fiscal que sendo estruturais, são ínsitas ou inerentes ao próprio modelo, e que, enquanto tais, são desagravamentos-regra, isto é, são desagravamentos de caráter estrutural, ao contrário do que vimos suceder com os benefícios fiscais que são desagravamentos-excepcionais”. Os “desagravamentos-regra estruturais” são consequências da incidência tributária ou da técnica de arrecadação.

São “desagravamentos-regra estruturais”, por exemplo, os créditos decorrentes da não-cumulatividade dos impostos e contribuições; a possibilidade de dedução de despesas normais, usuais e inerentes à atividade econômica do contribuinte da base de cálculo do imposto sobre a renda; a possibilidade de adoção do regime do lucro presumido para cálculo do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro devidos pelas pessoas jurídicas; dentre outros.

Os *incentivos financeiros*, que podem adquirir diversas formulações, a depender do efeito pretendido, como juros baixos em empréstimos, emprego de recursos financeiros e outros, configuram, pois, relação

---

<sup>7</sup> Embora seja controversa a questão, consideramos como benefício fiscal a imunidade das exportações ao IPI e ICMS, art. 153, § 3º, III; art. 155, § 2º, X, ‘a’, respectivamente.

jurídica própria<sup>8</sup>, autônoma em face da relação tributária (GOMES, 1991; CARVALHO, 1995). Presentes as condições que autorizam a constituição do fato jurídico necessário ao gozo do benefício, irrompe-se, como consequência, a relação jurídica de incentivo (subsídio, subvenção, crédito etc.), tendo o particular, no polo ativo, o direito subjetivo para reclamar do sujeito passivo, que será o Estado, o dever jurídico de atendimento à vantagem que lhe tenha sido atribuída por lei (direito de crédito, a título de restituição de tributos pagos ou de financiamento, destinação direta de recursos financeiros etc.).

Em termos funcionais, “isenção” e “restituição” de tributos, sob a forma de “créditos”, diferenciam-se porque naquela não se verifica a ocorrência do fato jurídico tributário e formação da respectiva obrigação tributária, com subsequente atribuição do dever de pagamento do débito tributário<sup>9</sup>. A *isenção* impede a formação da própria receita pública, enquanto que o *crédito*, como medida de *restituição*, consiste no reembolso ao contribuinte das quantias pagas, sob a forma de típica despesa pública estatal, com previsão e conta orçamentária própria, porquanto se tenha pago o tributo, com vistas ao recebimento futuro, em presença do fato jurídico previsto em lei, como espécie de obrigação *ex lege* assumida pelo Estado.

Como aduz Paulo de Barros Carvalho (1998, p. 152-3),

A regra-matriz de incidência tributária e a regra-matriz de direito ao crédito incidem sobre o acordo de vontades que perfaz o negócio jurídico de compra e venda. Desse suporte fático, propiciador de dois cortes diferentes, suscitando fatos jurídicos distintos, é que surgem, respectivamente, a obrigação tributária e a regra-matriz de direito ao crédito.

<sup>8</sup> Acompanha esse entendimento: BORGES, José Souto Maior. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos fiscais. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, n. 63, p. 81 e ss.

<sup>9</sup> Assim a define Ricardo Lobo Torres, “A *restituição* do tributo opera como item da despesa, após o recolhimento. Há o cumprimento de uma obrigação de dar por parte do contribuinte para que, depois, possa nascer a obrigação de restituir, que incumbe ao ente público. A restituição é uma prestação de direito público distinta da obrigação tributária” (TORRES, Ricardo Lobo. *Restituição dos tributos*. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 216 e ss). Cf. ainda: SERRANO ANTÓN, Fernando. *Las Devoluciones Tributarias*. Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 503 e ss.

É que em certos tipos de incentivos fiscais, a técnica usada afasta a arrecadação (isenção total ou parcial), a título de renúncia de receita (CATÃO, 2004); enquanto outras preservam a incidência tributária e respectiva arrecadação para promover sua ulterior devolução, mediante créditos ou atribuição direta de recursos (incentivo financeiro), sempre sob a forma de *gasto público*<sup>10</sup>. Firmemos, pois, importantes premissas: benefícios fiscais podem assumir diferentes modalidades, todavia, sempre correspondem a uma *vantagem excepcional*; são exceções à regra de tributação e exercem papel extrafiscal; são despesas fiscais que implicam *renúncia à arrecadação* para intervenção no domínio econômico e visam a concretizar objetivos públicos.

### 3.2 O ESFORÇO FISCAL (SACRIFÍCIO), O RISCO SUPOSTO PELO CONTRIBUINTE – A OS INCENTIVOS FISCAIS COMO INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO PARA NEUTRALIZAÇÃO E DA “VANTAGEM COMPARATIVA”

Não há dúvidas de que cabe a toda sociedade custear o funcionamento do Estado por meio dos tributos e, por isso mesmo, predominou a teoria do sacrifício, cujo teor prega que os contribuintes devem fazer igual sacrifício ao contribuir para o financiamento do governo (KAPLOW, 2002, p. 401). Nesta visão, os ricos e os pobres pagam tributos proporcionais às respectivas riquezas, o que demonstra intuitivamente a preocupação com a justiça distributiva.

Como é sabido, a tributação proporcional não é suficiente para assegurar a redistribuição de riquezas e recursos para regiões menos favorecidas<sup>11</sup>. É nesse contexto que se justificam os incentivos fiscais,

<sup>10</sup> Como resume Gilberto Bercovici (2003, p. 131): O mecanismo dos incentivos fiscais, segundo Albert Hirschman, canaliza fundos quase públicos, pois seriam utilizados no pagamento de tributos, para promover a industrialização de áreas menos desenvolvidas, mantendo a decisão sobre a utilização ou não destes recursos na esfera da iniciativa privada, com a supervisão dos organismos de desenvolvimento regional. Deste modo, os incentivos fiscais são instrumentos característicos da utilização extra-fiscal dos tributos. O interesse tributário é submetido a outros interesses, identificados com os objetivos da política econômica e social (como a redução das desigualdades regionais), sempre de acordo com os fins constitucionais.

<sup>11</sup> If we imagine in the foregoing example, that restrictions on generality were extended to the spending side of the account, it is clear that the potential for redis-



com vistas a garantir o estímulo ou a recuperação de desigualdades, regionais ou entre sujeitos (MIRRLESS, 2006).

Neste passo, numa visão econômico-financeira, os benefícios e incentivos fiscais assumem as feições de uma despesa fiscal, de um gasto tributário ou *tax expenditure*. São renúncias de receitas que produzem os mesmos resultados econômicos de despesas públicas, como subvenções, subsídios ou restituição de imposto, necessárias para a intervenção do Estado na economia, como forma de realização de políticas públicas (GOMES, 1991, p. 319; TORRES, 2008, p. 194).

Os incentivos fiscais servem para recompensar o risco, o sacrifício do contribuinte, que de outra forma não instalaria seu estabelecimento industrial em áreas de risco, neutralizando a “*vantagem comparativa*” que outras indústrias possuem ao se estabelecer em áreas de maior especialização técnica (BERNANKE; FRANK, 2007). O *benefício fiscal* é instrumento de intervenção no domínio econômico determinante para mitigar os riscos e conferir aos contribuintes um estímulo para instalação de estabelecimento na região escolhida pela União para operar a redução de desigualdade regional. Age, assim, para adequar o “esforço fiscal” do contribuinte ao sacrifício exigido como condição para obtê-lo, tudo em conformidade com a proporcionalidade e a proibição de excessos, para assegurar a livre concorrência entre os particulares.

---

tribution in the majority's favor would be entirely removed: the requirement of an identical share in revenue for all would obliterate the possibility of *any* individual obtaining more than paying taxes. This would not, to be sure, hold in a slightly more general setting in which pretax incomes differ, provided that uniformity on the tax and expenditure sides is defined asymmetrically. For example, if proportional taxation is taken to satisfy the uniformity rubric on the tax side, but equal per capita shares are required on the expenditure side (a structure the so-called “linear negative income tax” simulates), some redistribution would still occur. There would clearly be *less* redistribution than where no uniformity restrictions were imposed on the transfer pattern, since richer majorities could never transfer income in their own direction; but where uniformity is defined symmetrically on both sides of the fiscal account, exploitation of a minority by a decisive majority is removed. [...] To the extent that uniformity on the tax side is interpreted to require anything other than equal absolute amounts of tax per taxpayer, possibilities of redistribution remain but are substantially restricted by the equal-share requirement on the expenditure side (BUCHANAN, James M.; BRENNAN, Geoffrey. *The power to tax: analytical foundations of a fiscal constitution*. Cambridge: Cambridge, 1980, p. 162-3).

#### **4 MODALIDADES DE TRIBUTOS AMBIENTAIS POSSÍVEIS - COMPETÊNCIAS AMBIENTAIS COMO LIMITE PARA O EXER- CÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA**

O Direito Tributário Ambiental pode ser definido como o ramo da ciência do direito tributário que tem por objeto o estudo das normas jurídicas tributárias elaboradas em concurso com o exercício de competências ambientais, para determinar o uso de tributo na função instrumental de garantia, promoção ou preservação de bens ambientais.

Como vimos, quanto aos recursos aos meios fiscais da proteção ambiental, em todo o mundo, firmou-se o entendimento sobre a importância e cabimento do princípio de política fiscal do “poluidor pagador”, para onerar as atividades daqueles que promovem atividades com potencial evidência de dano ao meio-ambiente<sup>12</sup>. Questiona-se se, no Brasil, haveria espaço para tal cobrança. Esse mito está em franca superação, pela evidência de sua impossibilidade de adequação aos regimes dos tributos.

Apesar da importância assumida em outros ordenamentos, as teorias do poluidor pagador encontraram um espaço muito reduzido no direito brasileiro, porquanto nossa Constituição, do tipo das rígidas e sobremodo analítica em matéria tributária, fez identificar não apenas as espécies de tributos possíveis como também qualificou todas as materialidades de incidência tributária, restando para a União competência residual apenas em matéria de impostos e contribuições, mas desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato jurídico tributário ou base de cálculo idênticos aos dos já existentes (art. 154, I).

<sup>12</sup> A defesa do ambiente visa promover a justiça social e assegurar a igualdade de oportunidades, quer na sua máxima generalizante ou igualitária (todos os indivíduos devem ter acesso às utilidades ambientais) quer na sua máxima individualizante ou diferenciante (quem não polui não pode ser objecto do mesmo tratamento que quem polui)”. SOARES, Claudia Alexandra Dias. *O imposto ecológico – contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente*. Coimbra: Coimbra Editora, 2001, p. 288. Contudo, como salienta Pietro Selicato, “Da questo punto di vista, l’ambiente può concorrere a determinare la misura del tributo quale fattispecie di esonero o di incentivo (esclusione, esenzione o riduzione) e la norma fiscale per alcune forme di imposizione può prevedere riduzioni della base imponibile commisurate ai cali, alie dispersioni ovvero alie diminuzioni delle emissioni per effetto dell’impiego di filtri, depuratori o altri congegni aventi analogo effetto” (PICCIAREDDA, Franco; SELICATO, Pietro. *I tributi e l’ambiente – profili ricostruttivi*. Milano: Giuffrè, 1996, p. 102).

Poderíamos pensar que qualquer das materialidades existentes fosse suficiente para justificar algum emprego extrafiscal de contenção aos danos ambientais, mas nesse caso teríamos típicos casos de cobrança de tributo como sanção a ato ilícito, o que é vedado pelo art. 3º, do CTN.

Diante de tal quadro, a saber se haveria algum instrumento fiscal que se mostrasse suficientemente apto à realização do objetivo de proteção ao meio ambiente, o que encontramos foram as seguintes alternativas: i) em virtude da limitação do art. 3º, do CTN, quanto ao uso de tributo como sanção a ato ilícito, somente o Imposto sobre Propriedade territorial ou predial (IPTU), progressivo no tempo (art. 182, § 4º, da CF), pode ser usado com efeitos sancionatórios, em favor da proteção do *ambiente artificial* (cidade); e as ii) *contribuições de intervenção no domínio econômico*, nos casos excepcionais onde se demonstre o cabimento de tal intervenção estatal (art. 149), como únicas hipóteses de alguma plausibilidade ao *princípio poluidor pagador* no Brasil, limitadamente ao contribuinte ou grupo que dá ensejo ao uso de práticas potencialmente danosas ao meio ambiente. Essa afirmação, entretanto, eiva-se de imprecisão se lembrarmos que o princípio do poluidor pagador exige vir demonstrado o nexo causal entre a materialidade tributável e a potencialidade de afetação ambiental, o que não se exige em nenhum dos casos assinalados.

No Brasil, os chamados “tributos ambientais” não se qualificam pelo princípio do “poluidor pagador”, mas pelo destino das receitas ou o emprego de isenções concedidas; e, mais recentemente, pelo princípio do “protetor-recebedor”, com devolução de créditos segundo a intervenção em finalidades ambientais protetivas.

A *finalidade*, vista como “motivo constitucional” para o exercício da “competência” legislativa em matéria tributária, é algo sobremodo diverso da finalidade como emprego de receita pública. Naquela, a correlação lógica entre o fundamento constitucionalmente prescrito e o exercício da atividade legiferante presta-se como *condição* para a validade do ato normativo de criação de tributos ou modificação do regime impositivo de tributo já instituído, com exigência de adequado equilíbrio entre o “motivo constitucional” e os elementos da norma tributária (materialidade, base de cálculo e contribuinte). E sendo a competência um dos elementos de validade da norma, o “motivo constitucional” confirma-se como condição de vínculo material entre a ação legislativa e o programa material da norma tributária. Caberá

ao legislador examinar se o tributo que deseja criar enquadra-se nos *motivos* que a Constituição Federal determina como critérios prévios de instituição, em termos materiais, como vinculado à proteção ambiental.

#### 4.1 AMBIENTE NATURAL E TRIBUTAÇÃO

No plano constitucional, a competência geral em matéria de meio ambiente “natural”, encontra-se no art. 225, com importantes inovações em relação aos dispositivos similares de outros países. Diferentemente da Constituição alemã, que exige apenas dos poderes públicos o dever de preservação do ambiente, ou mesmo da espanhola, que atribui tal obrigação apenas aos cidadãos, nossa Constituição proclama um dever comum a ambos, Estado e sociedade civil, “[...] impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações”.

Para alguns, isso seria suficiente para a criação de impostos ecológicos, na medida do quanto possa justificar uma medida do tipo “princípio do poluidor pagador”, posto ser esse um “dever” da coletividade, i.e., de colaborar com a preservação do meio ambiente, inclusive pagando tributos; mas como seria injusto cobrar de toda a coletividade tributos para custear despesas geradas por alguns, os causadores de danos ambientais, mesmo que potencial, deveriam suportar essa obrigação, que deveria ser atribuída apenas a estes sujeitos, de tal modo que quem polui, paga. Desse modo, o entendimento consagrado no exterior, segundo o qual entre ambas as competências haveria uma relação de despesas (ambiente) e receitas (tributos), sob a égide da natureza pública do bem ambiental com típico interesse difuso, que determinaria, pelo princípio de capacidade contributiva, o dever de todos a contribuir para a despesa pública, no Brasil, carece do encontro com outros valores<sup>13</sup>.

Apesar do grande entusiasmo com a causa ambiental, não podemos deixar de sublinhar nosso absoluto descrédito nas possibilidades do “princípio do poluidor pagador”, salvo na espécie das chamadas “contribuições de intervenção no domínio econômico”, dêz que dentro

<sup>13</sup> Ainda lembra Soares (2011, p. 60) que, a medida em que, ao se obrigar o poluidor/ agente econômico a suportar os custos (ecológicos) a que dá causa, se impede que tenha que ser toda a comunidade a fazê-lo em seu benefício, já que o dano ambiental é a contrapartida da obtenção de lucro/utilidade por parte daquele sujeito”.

de limites bem marcados, como veremos mais adiante. Basta pensar que, levado às últimas circunstâncias, isso poderia legitimar práticas poluidoras ou danosas ao meio ambiente de grandes proporções, pela simples assunção das obrigações patrimoniais. Essa é apenas uma das tantas críticas que se pode aduzir à espécie.

Preferível averiguar, a partir das distintas competências ambientais, qual poderia ser utilizado, dentre os vários instrumentos tributários disponíveis.

Numa análise das competências constitucionais ambientais<sup>14</sup>, especialmente aquelas do art. 225, para os fins de *prevenção, controle, preservação*, estímulo ou *reparo de danos causados*, o regime tributário que pode ser empregado é muito limitado, afora os casos de isenções, devoluções de tributos ou reduções do tributo devido.

I. A título de *prevenção*, o art. 225 faz exigência de estudo prévio de impacto ambiental, para obra ou atividade de potencial degradação do meio ambiente (art. 225, IV, da CF). Nesse caso, as taxas podem ser perfeitamente aplicadas, tanto na espécie de taxas de poder de

---

<sup>14</sup> Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

§ 1º - Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público:

I - preservar e restaurar os processos ecológicos essenciais e prover o manejo ecológico das espécies e ecossistemas;

II - preservar a diversidade e a integridade do patrimônio genético do País e fiscalizar as entidades dedicadas à pesquisa e manipulação de material genético;

III - definir, em todas as unidades da Federação, espaços territoriais e seus componentes a serem especialmente protegidos, sendo a alteração e a supressão permitidas somente através de lei, vedada qualquer utilização que comprometa a integridade dos atributos que justifiquem sua proteção;

IV - exigir, na forma da lei, para instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação do meio ambiente, estudo prévio de impacto ambiental, a que se dará publicidade;

V - controlar a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente;

VI - promover a educação ambiental em todos os níveis de ensino e a conscientização pública para a preservação do meio ambiente;

VII - proteger a fauna e a flora, vedadas, na forma da lei, as práticas que coloquem em risco sua função ecológica, provoquem a extinção de espécies ou submetam os animais a crueldade.

§ 2º - Aquele que explorar recursos minerais fica obrigado a recuperar o meio ambiente degradado, de acordo com solução técnica exigida pelo órgão público competente, na forma da lei.

polícia, a título de fiscalização do Estado e respectivo controle, quanto naquelas de prestação de serviço público.

II. O *controle* pode operar-se sobre a produção, a comercialização e o emprego de métodos e técnicas que comportem potencialidade de dano a alguns dos tipos de ambientes (art. 225, V, da CF). Nessa, também, somente recurso às taxas de polícia, por expressa determinação constitucional, quanto à espécie de tributo que se pode aplicar a tal modalidade de ação estatal (art. 144, II, da CF), pode ser usado.

III. Para garantir a *preservação* do ambiente existente e *restaurar* o que tenha sido danificado (I, II, III, VII e § 4º a 6º), o Estado necessitará de recursos públicos, independentemente de causas de prejuízo, porque ou são prévias aos fatos ilícitos – *preservação* (§ 3º); ou o dano já ocorreu e não se pôde identificar o responsável. As medidas de proteção visam a prevenir danos, corrigir os já existentes, limitar a agressão ou recuperar o equilíbrio ecológico eventualmente prejudicado. Os instrumentos para esse fim serão os mais variados, dentre os quais os tributos. Para essa modalidade, poderá o Estado criar tributos cuja função seja formar tal receita pública necessária, atendendo aos critérios de criação de tributos no ordenamento. Nessa espécie de competência ambiental, somente a *contribuição de intervenção no domínio econômico* – CIDE poderia ser cobrada, com emprego exclusivo aos sujeitos que façam parte do grupo de potenciais causadores dos danos<sup>15</sup> ou que tenham proveito direto com os danos causados. Estes poderiam ser: a) quem realiza a atividade específica, com risco de danos; b) o produtor de bens cujo consumo possa provocar tais hipóteses de dano; c) todos os que participam da

---

§ 3º - As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.

§ 4º - A Floresta Amazônica brasileira, a Mata Atlântica, a Serra do Mar, o Pantanal Mato-Grossense e a Zona Costeira são patrimônio nacional, e sua utilização far-se-á, na forma da lei, dentro de condições que assegurem a preservação do meio ambiente, inclusive quanto ao uso dos recursos naturais.

§ 5º - São indisponíveis as terras devolutas ou arrecadadas pelos Estados, por ações discriminatórias, necessárias à proteção dos ecossistemas naturais.

§ 6º - As usinas que operem com reator nuclear deverão ter sua localização definida em lei federal, sem o que não poderão ser instaladas.

<sup>15</sup> Nos termos do Art. 3º, IV, da Lei 6.938/98, “poluidor” é toda “a pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado, responsável, direta ou indiretamente, por atividade causadora de degradação ambiental”.

cadeia de contaminação; ou d) aquele que, participando da cadeia, tenha condições para evitar a concretização do dano, mas que tenha vinculação direta com o potencial causador.

Exemplo significativo do emprego da CIDE com essa função foi introduzido no art. 177 da Constituição, mediante a Emenda Constitucional n. 33, de 11/12/2001, cujo § 4º assim dispunha: A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: [...] II - os recursos arrecadados serão destinados: [...] b) ao *financiamento de projetos ambientais* relacionados com a indústria do petróleo e do gás.

Outro se encontra na Lei n. 9.433, de 8 de janeiro de 1997, que instituiu a política nacional de recursos hídricos, ao ser criada a “outorga de direitos de uso de recursos hídricos”, prevista no art. 19, da referida lei, que entendemos como típica espécie de CIDE, apesar das irregularidades apresentadas, como ausência de definição das alíquotas, o que ficou a cargo de Resoluções da ANA, em afronta direta ao princípio da legalidade. Nessa modalidade, o *princípio do poluidor pagador* pode ser perfeitamente alegado como móvel constitucional, numa espécie de atribuição ao causador ou potenciais causadores, unicamente, a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária decorrente; salvo nesse caso, poderíamos ter a ocorrência de grave injustiça, na hipótese de eventual recurso a “imposto” (de competência residual), ao determinar responsabilidade coletiva, somente amparada na simples menção à responsabilidade da “coletividade” de que fala o art. 225, da CF.

IV. O art. 225 prescreve ainda o dever de garantir a manutenção, na proporção do meio ambiente degradado, para todos aqueles que explorarem recursos minerais (§ 2º), ao que se deve somar os recursos hídricos, por força da competência do art. 23, da CF, que determina como competência comum: *XI - registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios*. Nesse intento, a *compensação financeira*, prevista no art. 20, § 1º, da CF, apesar de não se definir como receita “tributária”, pode prestar-se como excelente instrumento de controle ambiental, com majorações de alíquotas, formações de fundos e outras determinações cabíveis.



V. Quanto aos *danos causados*, o emprego de tributo encontra um obstáculo intransponível que é a determinação do art. 3º, do Código Tributário Nacional, que não admite tributos, como sanções a atos ilícitos. Desse modo, *sanções administrativas* aplicadas aos seus responsáveis (art. 225, § 3º, da CF), ou mesmo exigências de *indenizações pecuniárias*, mas não tributos, são as medidas mais compatíveis com tal hipótese. Nessa mesma linha, a Lei n. 6.938/81 reclama, no seu art. 4º, VII, “imposição, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados”, e no seu Art. 9º, ao dispor a respeito dos Instrumentos da Política Nacional do Meio Ambiente, “IX - as penalidades disciplinares ou compensatórias pelo não cumprimento das medidas necessárias à preservação ou correção da degradação ambiental”. Nesses casos, tanto os particulares afetados quanto o próprio Estado, na representação de interesses difusos ou coletivos, poderão exigir indenizações daqueles que provocaram danos ambientais, seguindo os meios próprios, pela legitimação conferida pelo *caput* do art. 225, da CF.

Neste ponto, concordamos integralmente com Pedro Herrera, quando diz: “A nuestro juicio, debería evitarse una proliferación de nuevos impuestos especiales en detrimento del *sistema* fiscal. La verdadera ‘reforma fiscal ecológica’ debe llevarse a cabo introduciendo el *interés ecológico* en el sistema fiscal y no convirtiendo el ordenamiento tributario en una selva de impuestos indirectos” (HERRERA MOLINA, 2000, p. 46). Há muita razão nas palavras do ilustre professor da Universidade Autônoma de Madri. Por fim, tampouco se pode admitir como tributo *ambiental* aquele que se preste simplesmente à formação de “fundo” com tal finalidade. Como lembra Pedro Herrera, não se transforma em ambiental um imposto pelo simples fato de ter seu produto de arrecadação destinado à proteção ambiental (HERRERA MOLINA, 2000, p. 61).

A título de introduzir um produtor “interesse ecológico” na legislação tributária, seria sobremodo importante tomar outras medidas, distintas da pretensão de criação de novos impostos, além daquelas hipóteses de cabimento de tributos acima já elencadas. Para os fins preventivos ou mesmo corretivos, vincular direitos a subvenções ou isenções<sup>16</sup>, prescrevendo como condição a observância e cumpri-

<sup>16</sup> Para maiores considerações, veja-se: BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, 399p.; CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, 228 p.

mento da legislação ambiental, afastando-os daqueles que causem danos ambientais, já poderia ser um modo de operar a interação de competências pretendida, em favor do reclamo constitucional de preservação ambiental. Desse modo, o dever de proteção e vigilância sobre o meio ambiente poderia servir como determinante negativo do exercício da competência, na função de motivo para justificar política fiscal de desoneração tributária de certas categorias.

A própria Lei n. 6.938/81, no seu art. 9º, define como Instrumentos da Política Nacional do Meio Ambiente: “V - os incentivos à produção e instalação de equipamentos e a criação ou absorção de tecnologia, voltados para a melhoria da qualidade ambiental”. Esses incentivos, que podem ser de natureza tributária, podem também vir sem custos adicionais de despesas estatais, por simples vinculação, a título de condição para obter parcelamentos, reduções de base de cálculo, incentivos ou isenções de qualquer natureza. Essa mesma Lei no seu art. 12, nessa linha de entendimento, determina que “as entidades e órgãos de financiamento e incentivos governamentais condicionarão a aprovação de projetos habilitados a esses benefícios ao licenciamento, na forma desta Lei, e ao cumprimento das normas, dos critérios e dos padrões expedidos pelo CONAMA”. Transferir essa experiência para os domínios tributários pode ser algo muito positivo.

Em sentido oposto, a majoração de taxas de poder de polícia, como as que são cobradas em licenciamentos periódicos, de acordo com o índice de atendimento dos deveres concernentes aos domínios ambientais de atividade, também poderia ser uma solução de natureza tributária sobremodo oportuna e plenamente autorizada pela Constituição, para os casos de descumprimento de normas ambientais. Quer dizer, a majoração de taxas de poder de polícia, nessas hipóteses, estariam vinculadas à espécie não como sanções ao ilícito cometido, mas exclusivamente como condição para a continuidade da exploração, sem prejuízo da aplicação de multas e outros instrumentos pertinentes à apuração dos danos causados.

Como visto, o fundamental é vir bem assinalada a necessária conexão entre a medida ambiental “natural” e o instrumento tributário. O Estado deve administrar todos os meios à sua disposição, para garantir o quanto exigido pelo art. 225, da CF, visando à manutenção de um meio ambiente adequado para as pessoas e para o desenvolvimento, com o dever de conservação para as gerações futuras. Não há, no art. 225, só um direito subjetivo reconhecido, mas uma determinação

objetiva, e não programática, ao “Poder Público”, em todas as suas dimensões, sob a forma de autêntico mandamento constitucional<sup>17</sup>, a ser respeitado mormente pelos responsáveis por atividades com afetação a qualquer espécie de bem ambiental (natural).

## 4.2 AMBIENTE CULTURAL E TRIBUTAÇÃO

O mesmo raciocínio empregado ao meio ambiente natural pode ser adotado no recurso aos tributos em outros domínios ambientais, como o cultural, o artificial e do trabalho. Vejamos agora o caso do meio ambiente cultural.

Como forma de políticas de estímulo ao ambiente cultural, os art. 215 (cultura), art. 217, IV (desportes), art. 217, § 3º (lazer como forma de promoção social) e art. 218 (desenvolvimento científico, pesquisa e capacitação tecnológica), todos se encontram vocacionados à promoção de sociabilidade e de preservação das manifestações culturais<sup>18</sup>, artísticas, desportivas e científicas da nação e de todo o povo.

Dispõe o art. 215 que “o Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais”. No § 1º, do art. 216, idêntico modelo de atribuição de responsabilidade conjunta, repartida entre Poder Público e coletividade, é reclamado para promover e proteger o “patrimônio cultural brasileiro”, por meio de inventários, registros, vigilância, tombamento e desapropriação, e de outras formas de acautelamento e preservação.

<sup>17</sup> Como bem observou Herrera Molina (2000, p. 28) “el medio ambiente constituye el objeto de un deber fundamental de configuración legal con anclaje constitucional y una tarea constitucional de protección encomendada a los poderes públicos”.

<sup>18</sup> Art. 216. Constituem patrimônio cultural brasileiro os bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nos quais se incluem:

I - as formas de expressão;

II - os modos de criar, fazer e viver;

III - as criações científicas, artísticas e tecnológicas;

IV - as obras, objetos, documentos, edificações e demais espaços destinados às manifestações artístico-culturais;

V - os conjuntos urbanos e sítios de valor histórico, paisagístico, artístico, arqueológico, paleontológico, ecológico e científico.

Visando a alcançar tais objetivos, taxas podem ser cobradas, a partir dos controles de vigilância e preservação, que recaiam exclusivamente sobre a frequência e uso econômico, por razões de poder de polícia ou de serviço público, respectivamente. Mas, porque os casos de “danos e ameaças ao patrimônio cultural serão punidos, na forma da lei” (§ 4º, do art. 216, da CF), todo aquele que assim proceder deverá sofrer a incidência de multas, bem como responsabilizar-se mediante pagamento de indenizações.

Para garantir o entusiasmo com as práticas culturais, quase sempre desprovidas de financiamentos, cabe à lei da União, Estados e Municípios estabelecer “incentivos para a produção e o conhecimento de bens e valores culturais” (§ 3º, do art. 216, da CF). Como uma espécie de ampliação deste propósito, recentemente, a Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003, introduziu o § 6º ao art. 216, prescrevendo o seguinte: “É facultado aos Estados e ao Distrito Federal vincular a fundo estadual de fomento à cultura até cinco décimos por cento de sua *receita tributária líquida*, para o financiamento de programas e projetos culturais”.

Não há qualquer espaço para a instituição de alguma espécie de “imposto ambiental” para os fins culturais. E mesmo o caso de contribuições de intervenção no domínio econômico, aqui, são incabíveis, porquanto as manifestações culturais não se coadunam com práticas interventivas na “ordem econômica”. Como os incentivos fiscais ou formação de fundos, como já dissemos, é uma questão de emprego de verbas orçamentárias e não de técnica tributária específica, essa matéria queda-se excluída de qualquer vinculação com o conteúdo do Direito Tributário Ambiental. Todas essas considerações aplicam-se ademais aos domínios das práticas desportivas e do lazer.

Ainda como parte integrante do ambiente cultural, temos o patrimônio científico nacional. Nossa Constituição, no seu art. 3º, II, afirma o propósito, como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, de garantir o desenvolvimento nacional. Assim, o art. 216, da CF, prescreve que se constitui como “patrimônio cultural brasileiro” os bens de natureza “material” e “imaterial”, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nos quais se incluem: [...] III - as criações científicas, artísticas e tecnológicas”. Ademais, na Constituição de 1988, a Ciência foi elevada

ao patamar de elemento integrante da ordem econômica, recebendo tratamento próprio, como se pode ver nos artigos 218 e 219. Neste, foi peremptório: O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio-econômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal. O art. 218, da CF, confere os instrumentos para alcançar essa finalidade, a saber: “O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas. § 1º A pesquisa científica básica receberá tratamento prioritário do Estado, tendo em vista o bem público e o progresso das ciências. [...] § 3º O Estado apoiará a formação de recursos humanos nas áreas de ciência, pesquisa e tecnologia, e concederá aos que delas se ocupem meios e condições especiais de trabalho. § 4º A lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho. § 5º É facultado aos Estados e ao Distrito Federal vincular parcela de sua receita orçamentária a entidades públicas de fomento ao ensino e à pesquisa científica e tecnológica. Consequência inequívoca desse raciocínio é a determinação constitucional em favor da atribuição de incentivos fiscais, isenções ou mesmo da formação de fundos em favor do desenvolvimento tecnológico nacional, como únicas medidas possíveis de integração dos Poderes Públicos e da comunidade em favor do nosso crescimento cultural e científico.

Cobranças de tributos, nesse universo de atividades, parece de todo incabível, ainda que se possa vir a possibilidade de criação de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, como se verifica naquela destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade Empresa para o Apoio à Inovação<sup>19</sup>, instituída pela Lei n. 10.168, de 29 de dezembro de 2000, e hoje atualizada pela Lei n. 10.332, de 19 de dezembro de 2001, supostamente criada para “estimular” o *desenvolvimento tecnológico brasileiro*, ainda que se converta

---

<sup>19</sup> Com estudo amplo a respeito deste, veja-se: TORRES, Heleno. Pressupostos constitucionais das contribuições de intervenção no domínio econômico. A CIDE-tecnologia. In: *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2003, v. 7, p. 107-72.

em típico “imposto” com arrecadação afetada a fundo (o chamado fundo “verde-amarelo”) e despesas específicas, contra tudo o que dispõe o art. 167, IV, da CF.

#### 4.3 AMBIENTE ARTIFICIAL E TRIBUTAÇÃO

Segundo a classificação adotada por grande parte da doutrina de direito ambiental, o ambiente artificial corresponde ao ordenamento das cidades, em contraposição ao meio natural e ao cultural.

O art. 182, da CF, expressa que a política de desenvolvimento urbano terá por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes, o que será objeto do plano diretor da cidade. Assim, a “propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor”. Para adequar comportamentos de proprietários de imóveis urbanos, o Poder Público poderá fazer uso de sanções administrativas, cobrança do IPTU progressivo no tempo ou mesmo de desapropriações.

No caso das propriedades rurais, o cumprimento da função social, nos termos do art. 186, exige expressamente “utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do *meio ambiente*” (inciso II), como critério da sua determinação. Refere-se, nesse caso, evidentemente ao meio ambiente natural, o que não se pode confundir com o caso em apreço. Todo o meio ambiente artificial deve receber muita atenção por parte dos poderes públicos, ao que o instrumento tributário poderá ser sobremodo útil à sua ordenação saudável e equilibrada, por meio de taxas ou do IPTU progressivo no tempo.

#### 4.4 AMBIENTE DO TRABALHO E TRIBUTAÇÃO

Considera-se “meio ambiente do trabalho” o espaço no qual sejam desempenhadas atividades típicas de relações do trabalho ou de prestação de serviços, que deve ser acompanhado de higiene, salubridade, reduzida exposição a riscos e de conforto compatível com as ações praticadas. Proteção à saúde e à segurança no trabalho são os seus requisitos fundamentais.

Define a Constituição, como fundamentos da República, no seu art. 1º, inciso IV, “os valores sociais do trabalho”. Não é o “trabalho”, puro e simples, mas seus valores sociais que se fazem determinantes,

ao que se pode adiantar que as condições do exercício das atividades a ele inerentes fazem parte de tal conjunto de “valores sociais”. Preservar o ambiente do trabalho, estimulando as garantias de segurança e prevenindo doenças decorrentes do esforço típico é, sem dúvidas, dever do Estado e de todos os envolvidos no processo laboral, como verificamos a partir da leitura dos art. 6º a 8º, da Constituição.

Nesse domínio, a criação de contribuições sociais, como o próprio Seguro de Acidentes do Trabalho – SAT, ora disciplinado pela Lei n. 8.212/91, majoração ou redução de outras já existentes, seriam as únicas alternativas possíveis, em face das particularidades envolvidas, como é o caso do § 9º, do art. 195, da CF. A Emenda Constitucional n. 20/98, que fez inserir, no art. 195, o respectivo § 9º, segundo o qual “as contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra”, demonstra claramente que tanto a *atividade econômica* quanto a *utilização intensiva de mão-de-obra* pode determinar diferenças de tratamento, no que concerne às contribuições do *empregador*, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: “a) a *folha de salários* e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) a *receita* ou o faturamento; c) o *lucro*”. Como visto, o meio ambiente do trabalho contempla espaço para a introdução de típicos tributos “ambientais”, desde que a estrutura destes possa permitir identificar correspondência entre o motivo constitucional e todos os seus critérios específicos.

## **5 AS COOPERATIVAS NA CONSTITUIÇÃO E O INTERVENционISMO TÍPICO DE UM ESTADO DEMOCRÁTICO E SOCIAL DE DIREITO**

A submissão a uma ordem constitucional garantidora de direitos fundamentais é base do conceito de Estado Democrático de Direito, enquanto instrumento de concretização dos seus valores e fundamentos. A relação entre o cooperativismo e o intervencionismo estatal para o desenvolvimento ainda merece estudos mais apurados.

O cooperativismo é uma forma de organização e interação social que está ao lado de outros segmentos fundamentais da ordem eco-



nômica e social do País, com reconhecimento expressivo dos seus elementos pela Constituição, com equivalente dignidade junto a estes, como bases de existência do próprio Estado.

As cooperativas fundam-se nos valores sociais do trabalho (inciso IV, art. 1º, da CF) e nos princípios da dignidade da pessoa humana (inciso III, art. 1º, da CF) e da solidariedade (art. 3º, da CF), quer dizer, naqueles conteúdos axiológicos da maior imperatividade de vinculação social, razão pela qual a Constituição demora-se em assegurar proteção e incentivo àquelas formas de congregação de pessoas, em mutualidade de propósitos.

Para que se tenha uma ideia dessa significativa importância conferida às cooperativas (art. 174), basta pensar que estas se encontram na Constituição em contraposição aos fundamentos de outras formas de atuação das pessoas ou do próprio Estado. São estes os valores que informam as *empresas privadas (i)*, como é o caso do princípio da livre iniciativa (inciso IV, art. 1º, da CF), e igualmente àqueles que orientam as atividades das *entidades públicas (ii)*, na forma de atividades econômicas ou serviços públicos (art. 173 e 175, da CF), fundadas no princípio da soberania (inciso I, art. 1º, da CF), ou ainda daqueles das *entidades sem fins lucrativos (iii)*, baseados no princípio da dignidade da pessoa humana (inciso III, do art. 1º, da CF) e da cidadania (inciso II, do art. 1º, da CF). As *cooperativas* são a opção da liberdade dos trabalhadores, produtores ou prestadores de serviços, distintas da atuação do *Estado (i)* e das sociedades, tanto das *empresárias (ii)*, fundadas na pretensão do lucro, quanto daquelas civis ou fundações *sem fins lucrativos (iii)*. A isso denominamos “*princípio da autonomia constitucional do cooperativismo*”.

Os modos de atuação do Estado na ordem econômica podem ser agrupados nas seguintes hipóteses, como bem viu Eros Roberto Grau (2002): usando de seus meios, diretamente (art. 173), por absorção de atividade econômica (i), ou mediante regras de controle específicas (tabelamentos etc.), por direção, segundo os critérios do art. 174, caput (ii). Mas também a intervenção do Estado na economia pode prestar-se a cumprir um programa constitucional que o habilite a uma ação efetiva no segmento da ordem econômica, o que poderá ser feito: visando a criar condições favoráveis de expansão e crescimento, como é o caso das próprias cooperativas (art. 174, § 2º e 3º; art. 187, VI; art. 192, VIII e ADCT, art. 47, § 7º, todos da CF), ao que se pode chamar de indução positiva (iii); ou de desestímulo, aplicável

às diversas atividades econômicas (ex.: cobrança Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico etc), o que se denominaria de indução negativa (iv).

Materialmente, pode-se reclamar os pressupostos do art. 170 a regular os princípios da ordem econômica, tanto para afirmar a indução positiva quanto a negativa, na medida que a União poderá intervir em algum domínio econômico dês que visando a assegurar: livre concorrência, defesa do consumidor, defesa do meio ambiente, redução das desigualdades regionais e sociais, busca do pleno emprego, tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte. Mas não só. Poderá vir como forma de atuação nas atividades de transportes, desenvolvimento urbano, produção agrícola, sistema financeiro nacional, dentre outros.

Eis a União intervindo na área econômica, no espaço autorizado pela Constituição, sem qualquer afetação às vedações de exigências de autorização para criação ou qualquer interferência no desempenho do seu funcionamento (inciso XVIII, do art. 5º, da CF). Esse é o exato sentido do valor positivado constitucionalmente para favorecer o cooperativismo, numa indução positiva em favor do tipo societário que permita alcançar a finalidade proposta (a sociedade cooperativa).

Enquanto categoria jurídica, cooperativa é a denominação atribuída ao ato jurídico decorrente de exercício de autonomia privada<sup>20</sup> mútua, proveniente do concurso de vontade de um grupo de sujeitos interessados em usar dos direitos constitucionais ao cooperativismo, vinculados entre si nos termos dos estatutos da cooperativa, para atender aos próprios interesses e necessidades (ABBAMONTE, 1991).

<sup>20</sup> No mesmo sentido, GOMES, Orlando; VARELA, Antunes. *Direito Econômico*. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 156 e ss.; NUSDEO, Fábio. *Curso de economia. Introdução ao direito econômico*. São Paulo: RT, 1997, 441 p.; Também: SALOMÃO FILHO, Calixto. *Direito concorrencial: as estruturas*. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 18-24. COUTO E SILVA, Clóvis V. do. *A obrigação como processo*. São Paulo: Bushatsky, 1976, p. 23. VILHENA, Paulo Emilio Ribeiro de. *Direito público e direito privado: sob prismas das relações jurídicas*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1996, 125 p.; Com uma aplicação específica às cooperativas, cfr.: DE ROSE, Marco Túlio de. Cooperativismo na Constituição: por que, quando e como. In: DE ROSE, Marco Túlio de (Org.) *A interferência estatal nas cooperativas (aspectos constitucionais, tributários, administrativos e societários)*. Porto Alegre: Fabris, 1988, p. 69-83.

Exatamente em função dos altos valores que envolvem tal mutualismo<sup>21</sup>, é que a Constituição motiva o legislador a conferir uma *indução positiva* às suas atividades<sup>22</sup>, como se vê especialmente nos art. 174, § 2º, e 146, III, “c”, ambos da CF, no que corresponde ao fomento e estímulo; mas também, ao mesmo tempo, como típicos limites legislativos, inclusive para o próprio poder de reforma, em face do disposto no art. 60, § 4º, IV, da CF, ao proibir qualquer espécie de tratamento menos favorável ou mais gravoso àquele aplicável às demais pessoas.

Para alguns, o cooperativismo revela-se como expressão de direitos fundamentais por se tratar de uma formação social dirigida à defesa e ao desenvolvimento da personalidade dos sócios e aplicação do princípio de solidariedade; para outros, tem como fim a remoção de obstáculos sociais ao exercício da igualdade, entendida como acesso a uma melhor distribuição de riquezas; ou ainda, uma nítida expressão da valorização do trabalho e da livre iniciativa; como também estão aqueles que a vêem apenas como uma alternativa ao modo de produção capitalista e, desse modo, mais afeita à preservação do princípio de valorização social do trabalho. Em qualquer uma dessas modalidades, o cooperativismo estará sempre protegido na ordem constitucional.

---

<sup>21</sup> Assim entendeu também NAMORADO (2000, p. 171): Para se compreender todo o sentido do normativo constitucional com incidência cooperativa, há que valorizar-se a existência de vários sectores de propriedade dos meios de produção, por ela ter como significado jurídico o facto de o legislador constitucional ter encarado cada um desses sectores como potencial gerador de uma área normativa diferenciada.

<sup>22</sup> Nesse particular, são precisas as palavras de (ROSEMBUJ, 1982, p. 102), quando afirma: “Los poderes públicos, entonces, no pueden eludir el mandato constitucional de favorecimiento y tratamiento privilegiado de la sociedad cooperativa, mediante una legislación adecuada. Es obvio que el primer destinatario del precepto constitucional es el poder legislativo, las Cortes; pero no es menos evidente que la locución empleada, una vez que el legislador ha actuado, también comprende al gobierno y a la administración del Estado”. E continua mais adiante: “Desde un punto de vista estrictamente jurídico aparece como irreproachable el deber de los poderes públicos de fomento cooperativo; no se trata de una recomendación programática, sino vinculante, de obligado cumplimiento por parte de sus destinatarios. La norma constitucional pretende, por una parte, fortalecer el derecho genérico de participación de los ciudadanos en la vida económica e social del país, mediante la organización cooperativa y, por otra, consolidar un modelo de sociedad en el que se favorezcan instancias de democracia económica, igualdad sustancial, justicia social”.

O estímulo jurídico ao cooperativismo pode ser patrocinado mediante criação de uma legislação típica, com tratamento distinto das demais formas societárias que respeite sua formação e evolução fundada nos valores que lhes são próprios, ou que crie, sem que se possa alegar afetação ao princípio da não-discriminação, assistência financeira ou técnica, bem como regimes tributários compatíveis e, se possível, incentivadores das suas adoções. Ao reclamar do próprio legislativo apoio e estímulo ao *cooperativismo*, quis o Constituinte exigir adrede da Administração e do Judiciário, pelos seus órgãos de cumprimento e execução das leis ditadas por aquele, respeito às diferenças e peculiaridades do cooperativismo. Ao lado destes, porém, essencial é que o cooperativismo seja coordenado nas suas finalidades de apoio e estímulo, para garantir uniformidade e unidade de programas.

A nossa Constituição, porém, foi além de uma simples referência genérica aos valores que informam o cooperativismo. Ao contemplar, de modo expreso, o dever de proteção e estímulo à formação de cooperativas, mediante a regra geral constante do art. 174, § 2º, da CF, segundo a qual “a lei apoiará e estimulará o *cooperativismo* e outras formas de associativismo”, a exemplo do art. 45, da Constituição italiana<sup>23</sup> e do art. 129, item 2, da Constituição espanhola<sup>24</sup>, ela estabeleceu verdadeiro marco jurídico de proteção, não bem à pessoa jurídica constituída sob a forma de “cooperativa”, mas ao modelo de organização social denominado “cooperativismo”, cabendo ao Estado o dever de apoio e de estímulo.

Esta não é uma norma programática. Em verdade, estamos diante de um dever constitucional, dirigido aos poderes do Estado, para que estes promovam e defendam o *cooperativismo*, estimulando sua criação, eliminando-se qualquer medida discriminatória e garantindo sua existência mediante um corpo de leis adequado a esse fim, tudo com o objetivo de constituir uma política unitária de cooperativismo

<sup>23</sup> La Repubblica riconosce la funzione sociale della cooperazione a carattere di mutualità e senza fini di speculazione privata. La legge ne promuove e favorisce l'incremento con i mezzi più idonei e ne assicura, con gli opportuni controlli, il carattere e le finalità.

<sup>24</sup> [...] 2. Los poderes públicos promoverán eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y fomentarán, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas. También establecerán los medios que faciliten el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción.

no País. Não é pouco. Esse é um modelo de *intervencionismo* estatal (que não se confunde com a noção de intervenção enquanto medida de poder de polícia) fundado nos princípios mais caros do Estado Democrático e Social de Direito, numa indução positiva em proveito dos valores que informam o cooperativismo.

O dever de apoio e estímulo ao uso e emprego dos diversos seguimentos do cooperativismo traz consigo a atribuição de poderes ao Estado (e a quem a lei possa delegar para cooperar com esse papel) para exercer um modo de controle, na forma de coordenação das atividades e do desempenho das cooperativas, para fomentar e proteger o vínculo jurídico firmado entre seus membros, em função dos elevados princípios de solidariedade, dignidade da pessoa humana e valorização do trabalho que as informam, uma vez que a *pessoalidade da participação* destes prepondera sobre qualquer motivação econômica de cunho capitalista<sup>25</sup> ou da atuação do Estado na ordem econômica, ao menos para uma Constituição que traz consigo valores e regras como os que acima foram enunciados (MIRANDA, 1984; VERRUCOLI, 1958; BULGARELLI, 2000).

Na base de um estudo rigoroso sobre o tratamento jurídico que se deve conferir às *cooperativas* (art. 174, da CF), não se pode deixar de considerar o embate entre as ideologias cooperativistas<sup>26</sup> e os fundamentos jurídicos que visam a disciplinar a *ordem econômica* de fundamento capitalista (art. 170, da CF), pautada na livre iniciativa, lucratividade e competitividade, com atuação excepcional do *Estado* (art. 173, da CF).

---

<sup>25</sup> Como afirma Tulio Rosembuj (1982, p. 9-10): La autoorganización de las personas para obtener situaciones de ventaja social y económica conforma la médula de la cooperativa. El espíritu de autoayuda es el fundamento de la entidad, un fundamento equivalente a la lógica del lucro de la empresa mercantil o al interés público que presumiblemente inspira a la empresa estatal. La autoorganización es la que permite la eliminación de la intermediación entre el proyecto productivo o distributivo y en su realización y, además, el puente que conecta la necesidad de cada persona con la solución conjunta y colectiva de la de todos”. E continua mais adiante: “La autoayuda cooperativa es la prolongación voluntaria y colectiva del ánimo individual, la reunión de hombres libres para completarse y complementarse en un resultado común”.

<sup>26</sup> Nas palavras de Walmor Franke (1973, p. 1): o fundo ético do sistema cooperativo traduz-se no lema: ‘um por todos, todos por um’, que é uma aplicação particular do princípio da solidariedade, a cujo império fica submetida à atividade dos cooperadores.

Todo o regime legal que um determinado ordenamento confira às chamadas “cooperativas” ampara-se no plexo de valores que animam a própria ordem econômica. Se há uma orientação mais estatizante, o âmbito de atuação das entidades e *empresas públicas* assume preeminência; se há uma orientação de maior densidade liberal, as *empresas privadas* tomam maior evidência. Por isso mesmo, tratar da relação entre *cooperativismo* e ordem econômica é o mesmo que discutir as próprias relações entre homem e capitalismo<sup>27</sup>, entre trabalho e capital, entre sociedade e estado, no contexto de uma dada Constituição.

Sendo função precípua do Estado a realização do bem-estar do cidadão em setores tidos como prioritários e fundamentais, incumbe-lhe, para alcançar esse fim, também intervir nas relações intersubjetivas<sup>28</sup>, como garantia de uma convivência social harmoniosa, nos termos do quanto autoriza a própria Constituição.

O *intervencionismo estatal* poderá ser exercido legitimamente sobre qualquer tipo de sociedade empresária ou do exercício de profissões, desde que não afete os direitos fundamentais. Para esse propósito, poderá atuar diretamente, por seus próprios meios, como ocorre, com as ações do CADE, ou por meio de entidades criadas por lei exclusivamente para essa função, como se vê nas juntas comerciais, nas agências (ANATEL, ANEEL, ANVISA), nas organizações de categorias profissionais ou econômicas (Confederações de sindicatos, sindicatos, OAB, CRM etc), desde que suas exigências e controles não tragam afetações à liberdade de associação, vedadas a *autorização* para criação ou qualquer *interferência* no desempenho do seu *funcionamento* (inciso XVII, do art. 5º, da CF).

Se o *cooperativismo* foi eleito como um setor de intervenção estatal sobre a ordem econômica para garantir os valores que lhe são pertinentes, num sentido de proteção e estímulo evidente à sua prática, sua nota de direito fundamental é incontestável.

<sup>27</sup> Estas reflectem um instinto de reacção contra o esquema característico da economia capitalista liberal. A empresa e a economia são então negadas pelo cooperativismo – este é, nesse sentido, um movimento não-capitalista. VILAÇA (1969, p. 11).

<sup>28</sup> Como sintetiza Gustav Zagrebelsky (1999, p. 102): En el concepto de ‘Estado social de derecho’ se expresa esta doble caracterización de la regulación constitucional de lo ‘económico’: constitucionalización de los derechos de propiedad y libre iniciativa (derechos-voluntad) y valoración por el Estado de exigencias de justicia, sea como protección de derechos de justicia, sea como afirmación inmediata de necesidades objetivas de alcance general.

Dizer dos limites de intervenção, porém, não faz do *cooperativismo* e da atuação das suas entidades um *direito absoluto* que não admite qualquer espécie de controle ou necessidade de vinculação. Em verdade, o que se deve fazer é evitar ao máximo a ação do estado como poder de polícia, mas não o papel de proteção e estímulo. Por isso, deve-se enaltecer que este mesmo ordenamento, para o cumprimento de funções tão relevantes, como a condução da política nacional de cooperativismo, transfira poderes a uma organização de regime de direito privado predisposta para esta finalidade, integralmente comprometida com os valores da mutualidade, para que o cooperativismo seja conduzido por cooperativistas e conhecedores das suas especificidades, dificuldades e das suas necessidades presentes e futuras.

Exemplos dos limites constitucionais sobre o intervencionismo estatal sobre as cooperativas podem ser vistos nas regras voltadas a específicos segmentos, como é o caso da atividade garimpeira (art. 174, § 3º, da CF), ao prever prioridade na autorização ou concessão para pesquisa e lavra dos recursos e jazidas de minerais garimpáveis (§ 4º do mesmo artigo); no setor agrícola (com aplicação aos setores de produção, envolvendo produtores e trabalhadores rurais, bem como dos setores de comercialização, de armazenamento e de transportes, incluindo-se no planejamento agrícola as atividades agro-industriais, agropecuárias, pesqueiras e florestais), para o qual o Estado deve facilitar o acesso a instrumentos creditícios e fiscais, garantia de comercialização, assistência técnica e outros (art. 187, da CF) para tanto; e bem assim no âmbito do sistema financeiro nacional, que deve abranger as cooperativas de crédito<sup>29</sup> e que será regulado por leis complementares (art. 192, e ADCT, art. 47, § 7º, da CF). Em todos os casos acima, têm-se evidentes formas de intervenção do Estado, assinalando os efeitos do Modelo de Estado eleito pelo Constituinte de 1988.

Faz-se mister lembrar que, sob a égide de uma Constituição de Estado Social, os limites e a legitimidade da intervenção estatal não dependem da vontade patrocinada pelos órgãos do Estado ou do querer ideológico dos governantes que o conduzem num dado epi-

---

<sup>29</sup> O sistema financeiro nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade, em todas as partes que o compõem, abrangendo as cooperativas de crédito, será regulado por leis complementares que disponão, inclusive, sobre a participação do capital estrangeiro nas instituições que o integram.



sódio da sua evolução histórica; dependem, isso sim, dos valores que tal Constituição alberga<sup>30</sup>. Daí não ser possível aos órgãos do Estado, mesmo os legislativos, criarem limites estranhos ao quanto lhes competem na regulação da autonomia privada<sup>31</sup>, os quais somente podem ser praticados sobre os interesses que afetem aspectos coletivos e com a finalidade de garantir os princípios constitucionais maiores, como assinalamos acima (VIDIGAL, 1994, p. 42-52).

Confirmando esse entendimento, vemos que além da regra geral do art. 174, § 2º, determinando o apoio e o estímulo às sociedades cooperativas, quis o Constituinte agregar mais uma regra de cunho geral (aplicável a todas as modalidades de cooperativas), que foi o art. 146, III, “c”, exclusivamente sobre a peculiaridade do seu regime tributário. Eis a sua redação:

Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...]

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Cabe às leis complementares, portanto, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre adequado “tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas”. Quer dizer, guardando vistas à coerência do ordenamento jurídico quanto ao tratamento do ato cooperativo e cooperativas, toda a legislação tributária deve respeitar suas especificidades, cumprindo às leis complementares, exclusivamente, e quando veiculem “normas gerais”, disporem sobre tais particularidades, passando, tal mudança, a ser vinculante para todos os tributos e procedimentos fiscais, aplicável a qualquer uma das unidades do nosso federalismo.

<sup>30</sup> Em paralelo aos direitos fundamentais garantidos constitucionalmente, sobressaem os “deveres” constitucionais, corolários daqueles direitos, que existem como forma de responsabilidade individual e coletiva. Como enfatiza José Casalta Nabais (1998, p. 673): O entendimento adequado dos deveres fundamentais rejeita simultaneamente os extremismos de um liberalismo, que só reconhece direitos e esquece a responsabilidade comunitária dos indivíduos e de um comunitarismo que dissolve a liberdade individual numa teia de deveres (*rectus*, funções).

<sup>31</sup> Habermas (1984, p. 177) está correto quando diz que: A partir da esfera privada publicamente relevante da sociedade civil burguesa constituiu-se uma esfera social repolitizada, em que instituições estatais e sociais se sintetizam em um único complexo de funções que não é mais diferenciável.

O estudo do “adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas”, previsto no art. 146, III, “c”, deve ser apreciado como corolário do parágrafo único do art. 174 da Constituição Federal, ao prescrever que “a lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo”. E ambos, como forma de alcançar os valores projetados pelos princípios do art. 1º, III - a dignidade da pessoa humana; e IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; bem como aquele da solidariedade, presente no art. 3º como sendo objetivo fundamental da República. Todos os estudos escritos no País são unânimes em afirmar a exigência constitucional de tratamento tributário favorecido aplicável às cooperativas, mediante tal lei complementar (GRUPENMACHER, 2001).

Dada a importância e o interesse econômico social envolvido, e porque qualquer tratamento tributário concedido em regime geral às cooperativas poderia implicar afetação ao princípio de não-discriminação (art. 146, II, e 150, II, da Constituição Federal), típica limitação ao poder de tributar, ou mesmo ao regime de demarcação de competências das demais pessoas de direito público interno (art. 146, I, e 150, I, da Constituição Federal), somente lei complementar, na qualidade de veículo introdutor de normas gerais, teria o condão de estipular condições harmonizadas de tributação, entre limitações e resoluções de eventuais conflitos de competência.

O sentido que se deve atribuir ao ato cooperativo e à cooperativa é aquele que a legislação de direito privado designa, razão pela qual não pode ser criado tratamento discriminatório desprovido de manutenção das suas diferenças, mormente quando se pretenda agravar tal tratamento. Adequado tratamento, outrossim, é reconhecer sua peculiaridade e suas diferenças substanciais, tal como prescrito em lei específica, a exemplo do regime inscrito na Lei n. 5.764/71, especialmente no art. 4º dessa mesma lei. Já o tributário, no que concerne à adjetivação procedida pelo art. 146, III, “c”, não é outra coisa senão o respeito a essas peculiaridades e diferenças específicas que as “cooperativas” mantêm em relação às demais sociedades de pessoas e de capitais. Nisso não há espaço para garantir “privilégios”, mas simples reconhecimento de diferenças, especialmente o da instrumentalidade da cooperativa e do “ato cooperativo”.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tendo em vista o plexo de competências atribuídas pelo Constituinte, o legislador brasileiro poderá adotar as mais distintas políticas públicas com vistas à preservação do meio ambiente e acomodá-lo aos propósitos de desenvolvimento sustentável. Dentre outros instrumentos que podem ser adotados, os tributos surgem com grande força, o que não deve causar nenhum espanto, pois não se trata de qualquer novidade o recurso a tributos com “fins extrafiscais”, como ainda se usa dizer.

Em matéria tributária, a preocupação de saber quais seriam os limites do Estado na formulação de leis que pudessem ter como fundamento a proteção do ambiente, em suas diversas formulações (natural, artificial, cultural ou do trabalho), dependerá estritamente dos limites constitucionais existentes na qualificação das espécies tributárias, dado o exíguo espaço para o emprego de tributos baseados no princípio “poluidor-pagador”. Isso para evitar que, a título de preservação ambiental, mais não se tenha do que criação de novo tributo, com finalidade meramente arrecadatória. O domínio ambiental parece ser, assim, campo muito propício para o emprego de tributos extrafiscais. Entretanto, é evidente que a competência tributária não poderá tomar atividades do homem em relação ao seu meio ambiente como hipótese de incidência de norma tributária, porque isso não apresenta alguma forma de manifestação de capacidade contributiva, para os fins de instituição ou majoração de “impostos”. Quanto ao princípio do poluidor pagador, este dependerá sempre das condições autorizadas pela Constituição de cada País.

Afora este específico espaço material, o desenvolvimento reclama uma atuação focada nos incentivos fiscais de forma coordenada com as políticas públicas e, bem assim, o regime do cooperativismo, que não pode deixar de receber tratamento coerente e compatível com suas peculiaridades.

## REFERÊNCIAS

ABBAMONTE, Orazio. *Potere Pubblico e Privata Autonomia*. Napoli: Jovene, 1991. 262p.

ALONSO GONZALEZ, Luis Manuel. *Los Impuestos Autonomicos de Caracter Extrafiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1995.

BENJAMIN, Antonio Herman de V. *et alii*. O princípio poluidor-pagador e a reparação do dano ambiental. In: BENJAMIN, Antonio Herman de V. *Dano ambiental, prevenção, reparação e repressão*. São Paulo: RT, 1993.

BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003.

BERNANKE, Ben S.; FRANK, Robert H. *Princípios de Economia*. 3. ed. Trad. Esther Rabasco. Madrid: McGraw-Hill, 2007.

BORGES, José Souto Maior. Incentivos Fiscais e Financeiros. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, n. 8. p. 101, 1994.

BUCHANAN, James M., BRENNAN, Geoffrey. *The Power to Tax: analytical foundations of a fiscal constitution*. Cambridge: Cambridge, 1980.

BUCHANAN, James M.; MUSGRAVE, Richard. *Public Finance and Public Choice*. London/Cambridge: MIT Press, 2001.

BULGARELLI, Waldirio. *As sociedades cooperativas e a sua disciplina jurídica*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. Incentivo fiscal – conflito entre estados. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo: Malheiros, n. 9, p. 130-48, 1995.

\_\_\_\_\_. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 33, p. 152-3, 1998.

CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. 228p.

CATARINO, João Ricardo. *Redistribuição tributária: estado social e escolha individual*. Coimbra: Almedina, 2008.

COSTA, Regina Helena. Tributação ambiental. In: FREITAS, Vladimir Passos de. *Direito ambiental em evolução*. Curitiba: Juruá, 1998. p. 297-309.

DERANI, Cristiane. *Direito ambiental econômico*. São Paulo: Max Limonad, 1997. 297p.

FICHERA, Franco. *Imposizione ed Extrafiscalità nel Sistema Costituzionale*. Roma: ESI, 1973. 155p.

FRANKE, Walmor. *Direito das Sociedades Cooperativas (direito cooperativo)*. SP: Saraiva/Editora da USP, 1973, p. 1.

GEORGAKOPOULOS, Nicholas L. *Principles and Methods of Law and Economics: basic tools for normative reasoning* New York: Cambridge, 2005. p. 25-6.

- GOMES, Nuno Sá. *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991. p. 99.
- GOMES, Nuno Sá. *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991. p. 319 e ss.
- GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*. SP: Malheiros, 2002, 336 p.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. Justiça Fiscal e Mínimo Existencial. In: PIRES, Adilson Rodrigues, TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 99-114.
- HABERMAS, Jürgen. *Mudança Estrutural da Esfera Pública*. RJ: Tempo Brasileiro, 1984, 177;
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Derecho Tributario Ambiental (environmental tax law) – La Introduxxión del Interés Ambiental en el Ordenamiento Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2000.
- HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights: why liberty depends on taxes*. London: W.W. Norton & Company, 2000. 255p.
- MELLO, Celso Antonio Bandeira de. O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade. In: *Revista dos Tribunais*. São Paulo: RT, 1978, p. 13.
- MELLO, Gustavo Miguez de. Justiça Tributária e Estado Social na Constituição. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 133-8.
- MIRANDA, Pontes. *Tratado de Direito Privado – Contratos de Sociedade. Sociedades de Pessoas*. 3ª ed., SP: Revista dos Tribunais, 1984.
- MIRRELESS, James A. *Welfare, Incentives, and Taxation*. New York: Oxford University Press, 2006. 565p.
- NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.
- NAMORADO, Rui. *Introdução ao Direito Cooperativo – para uma Expressão Jurídica da Cooperatividade*. Coimbra: Almedina, 2000, p. 171.
- NEUMARK, Fritz. *Princípios de la Imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994. p. 282-301.
- ROSEMBUJ, Tulio. *La Empresa Cooperativa*. Barcelona: Ediciones CEAC, 1982. p. 102.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Reflexiones sobre un Sistema de Derecho Tributario Español – en torno a la Revisión de un Programa. In: *Hacienda y Derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, t. III, p. 147.

SALANIÉ, Bernard. *The Economics of Taxation*. Cambridge: The MIT Press, 2003. 49p.

SEN, Amartya. *Development as Freedom*. Oxford: Oxford University Press, 1999. p. 32 e ss.

SILVEIRA, Paulo Caliendo Velloso da. *Direito Tributário e uma Análise Econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 133.

SOARES, Claudia Alexandra Dias. *O Imposto Ecológico – Contributo para o Estudo dos Instrumentos Econômicos de Defesa do Ambiente*. Coimbra: Coimbra Editora, 2001.

SOLER ROCH, María Teresa. *Incentivos a la Inversión y Justicia Tributaria*. Madrid: Civitas, 1983. 150p.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 15<sup>a</sup>. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 194.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Direitos Humanos e Tributação: imunidades e proibições de discriminação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, v. 3.

VERRUCOLI, Piero. *La Società Cooperativa*. Milano: Giuffrè, 1958, p. 3-43.

VIDIGAL, Geraldo de Camargo. A Propriedade Privada como Princípio da Atividade Econômica. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*. SP: RT, n. 9. 1994. p. 42-52.

VILAÇA, José Luís da Cruz. *A empresa cooperativa*. Separata do Boletim de Ciências Econômicas. Coimbra: Universidade de Coimbra, 1969, p. 11.

ZAGREBELSKY, Gustav. *El derecho dúctil*. Valladolid: Trotta, 1999, p. 102.